RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-ISF-30-40-10-18/03/2014
Date de publication : 18/03/2014
Date de fin de publication : 06/02/2015

PAT - ISF - Assiette - Autres exonérations - Bois et forêts, compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA), parts de groupements forestiers, biens ruraux loués à long terme et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants qui ne peuvent être qualifiés de biens professionnels

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine
Impôt de solidarité sur la fortune
Titre 3 : Assiette
Chapitre 4 : Autres exonérations
Section 1 : Bois et forêts, compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA), parts de groupements forestiers, biens ruraux loués à long terme et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants qui ne peuvent être qualifiés de biens professionnels

Sommaire :

I. Bois et forêts
A. Rappel des dispositions du 2° du 2 de l'article 793 du CGI
B. Application de l'exonération à l'impôt de solidarité sur la fortune
II. Compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA)
A. Rappel des dispositions du 3 de l'article 793 du CGI
B. Application de l'exonération à l'impôt de solidarité sur la fortune
III. Parts de groupements forestiers
A. Rappel des dispositions du 3° du 1 de l'article 793 du CGI
B. Application de l'exonération à l'impôt de solidarité sur la fortune
IV. Biens ruraux loués à long terme et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants qui ne peuvent être qualifiés de biens professionnels
A. Conditions d'application de l'exonération
1. Biens ruraux donnés à bail à long terme
2. Parts de GFA non exploitants
B. Portée de l'exonération
1. Principes

2. Précisions

1

Lorsque les bois et forêts ou les parts de groupements forestiers peuvent être considérés comme des biens professionnels par leur propriétaire (BOI-PAT-ISF-30-30-10), ils ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune (code général des impôts (CGI), art. 885 A).

Dans le cas contraire, ces biens peuvent bénéficier de l'exonération partielle prévue au 2° du 2 et au 3° du 1 de l'article 793 du CGI en matière de droits de mutation à titre gratuit et étendue à l'ISF par l'article 885 H du CGI.

Sous les conditions prévues au 2° du 2 de l'article 793 du CGI, les bois et forêts sont ainsi exonérés à concurrence des trois quarts de leur valeur.

Sont également exonérées, dans les conditions prévues au 3 de l'article 793 du CGI, et à hauteur des trois quarts de leur montant, les sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) [code forestier, art. L. 352-1 à code forestier, art. L. 352-5].

Il en est de même des parts de groupements forestiers répondant aux conditions posées par le 3° du 1 de l'article 793 du CGI. Toutefois, l'exonération des trois quarts est limitée aux parts représentatives d'apports en nature de bois ou de forêts, et des sommes déposées sur un CIFA.

10

Cette exonération partielle s'applique également à la fraction représentative de biens de nature forestière des parts de groupements fonciers ruraux (GFR) mentionnés à l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime qui remplissent les conditions visées au 3° du 1 de l'article 793 du CGI. Les GFR sont des sociétés civiles formées en vue de rassembler et gérer des immeubles à usage agricole et forestier. L'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime prévoit que leurs biens sont régis, notamment en matière fiscale, selon les dispositions propres aux groupements fonciers agricoles (GFA), pour la partie agricole, et selon les dispositions propres aux groupements forestiers, pour la partie forestière.

De même, l'article 848 bis du CGI prévoit que la fraction des parts des GFR, prévus par l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, représentative de biens de nature forestière est soumise, dans les mêmes conditions, aux dispositions qui régissent les droits de mutation à titre gratuit applicables aux parts de groupements forestiers.

Il résulte donc des dispositions combinées de l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, de l'article 848 bis du CGI et de l'article 885 D du CGI que l'exonération partielle prévue à l'article 885 H du CGI en faveur des parts de groupements forestiers est applicable aux parts de GFR représentatives de biens de nature forestière qui remplissent les conditions mentionnées au 3° de l'article du 1 de l'article 793 du CGI (en ce sens, déclaration Min. du budget, JO débats Sénat du 27 novembre 1996, p. 6025).

I. Bois et forêts

A. Rappel des dispositions du 2° du 2 de l'article 793 du CGI

20

Le 2° du 2 de l'article 793 du CGI exonère des droits de mutation à titre gratuit les successions et donations entre vifs à concurrence des trois quarts de leur montant, intéressant les propriétés en nature de bois et forêts.

Il en résulte que les bois et forêts sont passibles des droits de mutation à titre gratuit à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10.

B. Application de l'exonération à l'impôt de solidarité sur la fortune

30

Il résulte de la transposition de ces dispositions à l'impôt de solidarité sur la fortune que les bois et forêts qui entrent dans le champ d'application des dispositions du 2° du 2 de l'article 793 du CGI ne sont compris dans l'assiette de l'impôt qu'à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale (sauf s'ils constituent des biens professionnels auquel cas ils sont totalement exonérés ; cf. **§ 1**).

40

Le certificat délivré par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que les bois et forêts en cause sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière doit être produit lors du dépôt de la déclaration souscrite au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune comportant des biens entrant dans le champ d'application du 2° du 2 de l'article 793 du CGI et pour lesquels le bénéfice de ces dispositions est demandé pour la première fois.

Ce certificat peut être remplacé par une attestation délivrée par la direction départementale des territoires si un certificat a déjà été délivré, pour les biens en cause, moins de cinq ans avant le fait générateur de l'impôt, à l'occasion d'une mutation à titre gratuit ou à titre onéreux. Cette attestation doit faire référence à la date du certificat déjà obtenu et préciser que la forêt continue à être soumise à un régime d'exploitation régulière. L'attestation est valable jusqu'à l'expiration de la dixième année à compter de la délivrance du certificat auquel elle fait référence. À l'expiration de ce délai, un nouveau certificat valable dix ans devra être délivré.

Le certificat devra être renouvelé tous les dix ans. À défaut de renouvellement, les biens correspondants ne bénéficieront plus de l'exonération des trois quarts de leur valeur. Mais bien entendu, aucun redressement ne pourra être effectué pour la période de validité du certificat ou de l'attestation du seul fait de son non-renouvellement.

50

L'engagement d'appliquer à la forêt, pendant trente ans, le régime d'exploitation normale ou le plan simple de gestion déjà agréé doit être pris, par le redevable en son nom et celui de ses ayants cause, à l'occasion de la souscription de la déclaration qui porte mention pour la première fois de biens susceptibles de bénéficier de la taxation réduite. Cet engagement, rédigé sur papier libre, doit être joint à la déclaration souscrite.

60

Comme en matière de droits de mutation à titre gratuit, la rupture de l'engagement pris entraîne, après établissement d'un procès-verbal dressé par les agents du service des forêts, l'exigibilité du complément d'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de chacune des années pour lesquelles l'exonération a été accordée, de l'intérêt de retard dégressif visé au 7 du IV de l'article 1727 du CGI et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

Selon la jurisprudence (Cass. com., 11 juin 2013, n° 12-19890), en cas de cession, le non-respect par le nouvel acquéreur de l'engagement pris par le cédant entraine la remise en cause de l'exonération partielle dont avait bénéficié le cédant en matière d'impôt de solidarité sur la fortune.

En effet, dans cette hypothèse, le nouvel acquéreur devient l'ayant cause du précédent propriétaire des biens.

Remarque : Cette jurisprudence est transposable en matière de droits de mutation à titre gratuit (BOI-DMTG-10-20-30-10 au I-C-1 § 95).

De même, lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit (CGI, art. 1840 G).

70

En revanche, l'hypothèque légale prévue au 3 de l'article 1929 du CGI en matière de droits de mutation à titre gratuit n'est pas applicable à l'impôt de solidarité sur la fortune (CGI, art. 1723 ter-00 A). Par suite, les comptables ne doivent pas requérir l'inscription de l'hypothèque légale en garantie des droits complémentaires et supplémentaires éventuels, quel que soit le montant de cette créance. Cette mesure ne met pas en cause les garanties du recouvrement, les comptables conservent le droit d'inscrire l'hypothèque légale prévue à l'article 1929 ter du CGI sur les biens du redevable, lorsque la créance du Trésor mise en recouvrement est en péril.

80

Bien entendu l'octroi du régime de faveur ne saurait être accordé lorsque les bois et forêts possédés au 1er janvier sont sortis du patrimoine du redevable au jour du dépôt de la déclaration.

II. Compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA)

A. Rappel des dispositions du 3 de l'article 793 du CGI

82

Le 3 de l'article 793 du CGI exonère des droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois quarts de leur montant, les sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) mentionné de l'article L. 352-1 du code forestier à l'article L. 352-5 du code forestier.

Pour plus de précisions sur le CIFA et sur ce dispositif d'exonération partielle, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 au II § 162 à 166.

B. Application de l'exonération à l'impôt de solidarité sur la fortune

84

Il résulte de la transposition de ces dispositions à l'impôt de solidarité sur la fortune que les sommes déposées sur un CIFA ne sont comprises dans l'assiette de l'impôt qu'à concurrence du quart seulement de leur montant, sous réserve du respect des mêmes conditions (BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 au II-B § 164).

86

Le certificat mentionné au a du 3 de l'article 793 du CGI et délivré par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que les bois et forêts du titulaire du compte sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 124-1 du code forestier doit être produit lors du dépôt de la déclaration souscrite au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune pour lequel le bénéfice de cette exonération partielle est demandée pour la première fois.

88

L'engagement prévu au b du 3 de l'article 793 du CGI d'employer les sommes afférentes au CIFA pendant trente ans conformément à l'article L. 352-3 du code forestier et à l'article L. 352-4 du code forestier doit être pris par le redevable, en son nom et celui de ses ayants cause, lors de la souscription de la déclaration qui porte mention pour la première fois de sommes déposées sur le compte et pour lesquelles le bénéfice de l'exonération partielle est demandée. Cet engagement, rédigé sur papier libre, doit être joint à la déclaration souscrite.

Comme en matière de droits de mutation à titre gratuit (CGI, art. 1840 G, II bis), la rupture de l'engagement pris entraîne :

- l'exigibilité du complément d'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de chacune des années pour lesquelles l'exonération a été accordée,

- et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

Lorsque le manquement conduisant à la clôture du compte résulte, conformément au 2° de l'article L. 352-5 du code forestier, d'un retrait de sommes non employées pour financer des travaux mentionnés

à l'article L. 352-3 du code forestier, le rappel du complément et du supplément d'enregistrement susvisés est effectué à concurrence du rapport entre les sommes inscrites sur le compte sur lesquelles le manquement a été constaté et le montant total des sommes inscrites sur le compte: dans cette situation, le manquement ou l'infraction n'entraîne donc qu' une remise en cause partielle du régime de faveur.

En revanche, la rupture de l'engagement qui résulte de la clôture du compte dans le délai de trente ans susmentionné dans les conditions prévues au 1° de l'article L. 352-5 du code forestier (cessation totale ou partielle de l'assurance) ou au 3° de l'article L. 352-5 du code forestier (cession totale des bois et forêts), emporte les conséquences d'un manquement total à l'obligation prévue au b du 3 de l' article 793 du CGI.

Par ailleurs, dans les deux situations, le manquement donne lieu à application de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI.

III. Parts de groupements forestiers

90

L'article 885 H du CGI prévoit que les dispositions du 3° du 1 de l'article 793 du CGI qui exonère des droits de mutation à titre gratuit, sous certaines conditions, les parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier à concurrence des trois quarts de la fraction de leur valeur nette correspondant à des biens en nature de bois et forêts ou de sommes déposées sur un CIFA sont applicables à l'impôt de solidarité sur la fortune, que ces parts soient représentatives d'apports en nature de bois ou de forêts ou qu'elles soient représentatives d'apports en numéraire.

A. Rappel des dispositions du 3° du 1 de l'article 793 du CGI

100

Le 3° du 1 de l'article 793 du CGI exonère des droits de mutation à titre gratuit, à concurrence des trois quarts de leur valeur vénale, les parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10 au III § 170 et suivants.

B. Application de l'exonération à l'impôt de solidarité sur la fortune

110

Pour bénéficier de l'exonération partielle des parts de groupements forestiers au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, les conditions rappelées au **III-B § 130 à 160** doivent être remplies.

Notamment, les parts doivent, au 1er janvier de l'année d'imposition, être détenues depuis plus de deux ans par le redevable lorsqu'elles ont été acquises à titre onéreux. Cette condition n'est pas exigée lorsque les parts ont été souscrites lors de la constitution du groupement ou à l'occasion d'une

augmentation de capital.

120

L'exonération est applicable aux parts représentatives d'apports constitués par des biens mentionnés au 3° du 1 de l'article 793 du CGI, à savoir : bois et forêts susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière, friches et landes susceptibles de reboisement et présentant une vocation forestière, terrains pastoraux susceptibles d'un régime d'exploitation normale, ainsi qu'aux parts représentatives de sommes déposées sur un CIFA et aux parts représentatives d'apports en numéraire.

A cet égard, le détenteur peut être lui-même l'apporteur ou avoir acquis, à titre onéreux ou à titre gratuit, les parts représentatives de tels apports, les autres conditions étant supposées remplies.

130

En revanche, l'exonération n'est pas applicable aux parts de groupements forestiers dits d'investissement, ni aux parts de sociétés d'épargne forestière (code monétaire et financier, art. L. 214-121).

140

Comme pour les biens en nature de bois et forêts, le certificat ou l'attestation délivré par le directeur départemental des territoires est produit lors du dépôt de la déclaration souscrite au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune comportant des parts de groupement forestier et pour lesquelles le bénéfice de l'exonération est demandé pour la première fois. Il devra être renouvelé tous les dix ans, avec les mêmes conséquences, en cas de non-renouvellement, que pour les bois et forêts. Un nouveau certificat devra être produit si l'exonération est demandée en ce qui concerne des titres émis à l'occasion d'une augmentation ultérieure de capital par apports en nature de biens mentionnés au 3° du 1 de l'article 793 du CGI.

150

Les engagements pris par le groupement conformément aux dispositions du b du 3° du 1 de l'article 793 du CGI et du b du 3 de l'article 793 du CGI, sont rédigés sur papier libre par la personne responsable du groupement forestier, et doivent être joints à la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune lors de laquelle l'exonération est demandée pour la première fois.

160

La rupture des engagements pris par le groupement conformément aux dispositions du b du 3° du 1 de l'article 793 du CGI entraîne, le cas échéant après l'établissement d'un procès-verbal dressé par les agents du service des forêts, l'exigibilité du complément de droit et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année. Lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit (CGI, art. 1840 G).

L'intérêt de retard est également exigible. Toutefois, en cas de manquement à l'engagement du b du 2° du 2 de l'article 793 du CGI, il est décompté par mois au taux de droit commun pour les cinq premières annuités de retard et il est réduit pour les annuités suivantes respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant l'engagement (CGI, art. 1727, IV-7).

165

La rupture de l'engagement pris par le groupement conformément aux dispositions du b du 3 de l'article 793 du CGI, entraîne l'exigibilité du complément de droit et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30%, 20% et 10% de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année et cela, dans les mêmes conditions que celles visées au II-B §88 (CGI, art. 1840 G, II bis).

L'intérêt de retard est également exigible (CGI, art. 1727).

170

En revanche, l'hypothèque légale prévue au 3 de l'article 1929 du CGI en matière de droits de mutation à titre gratuit n'est pas applicable à l'impôt de solidarité sur la fortune (CGI, art. 1723 ter-00 A). Par suite, les comptables ne doivent pas requérir l'inscription de l'hypothèque légale en garantie des droits complémentaire et supplémentaire éventuels, quel que soit le montant de cette créance. Cette mesure ne met pas en cause les garanties du recouvrement, les comptables conservent le droit d'inscrire l'hypothèque légale prévue à l'article 1929 ter du CGI sur les biens du redevable, lorsque la créance du Trésor mise en recouvrement est en péril.

IV. Biens ruraux loués à long terme et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants qui ne peuvent être qualifiés de biens professionnels

180

Conformément aux dispositions de l'article 885 H du CGI, lorsqu'ils ne peuvent être considérés comme des biens professionnels, les biens ruraux loués par bail à long terme et les parts de groupements fonciers agricoles non exploitants sont, sous certaines conditions, exonérés partiellement d'impôt de solidarité sur la fortune.

Cette exonération partielle s'applique également à la fraction représentative de biens de nature agricole des parts de groupements fonciers ruraux mentionnés à l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime qui remplissent les mêmes conditions. Les groupements fonciers ruraux (GFR) sont des sociétés civiles formées en vue de rassembler et gérer des immeubles à usage agricole et forestier. L'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime prévoit que leurs biens sont régis, notamment en matière fiscale, selon les dispositions propres aux groupements fonciers agricoles (GFA), pour la partie agricole, et selon les dispositions propres aux groupements forestiers, pour la partie forestière. De même, l'article 848 bis du CGI prévoit que la fraction des parts des groupements fonciers ruraux, prévus par l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, représentative des biens de nature agricole est soumise, dans les mêmes conditions, aux dispositions qui régissent les droits de mutation à titre gratuit applicables aux parts de groupements fonciers agricoles.

Il résulte donc des dispositions combinées de l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, de l'article 848 bis du CGI et de l'article 885 D du CGI, que l'exonération partielle prévue à l'article 885 H du CGI en faveur des parts de groupements fonciers agricoles non exploitants est applicable, dans les mêmes conditions, aux parts de GFR (en ce sens, déclaration Min. du budget, JO débats Sénat du 27 novembre 1996, p. 6025).

A. Conditions d'application de l'exonération

1. Biens ruraux donnés à bail à long terme

190

Pour bénéficier de l'exonération partielle de l'impôt de solidarité sur la fortune les trois conditions suivantes doivent être remplies :

- le bien doit avoir été donné à bail dans les conditions prévues de l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 416-6 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 416-8 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime, soit donné à bail cessible dans les conditions prévues par l'article L. 418-1 du code rural et de la pêche maritime, l'article L. 418-2 du code rural et de la pêche maritime, l'article L. 418-3 du code rural et de la pêche maritime, l'article L. 418-4 du code rural et de la pêche maritime et l'article L. 418-5 du code rural et de la pêche maritime ;

- la durée du bail doit être au minimum de 18 ans ;

- les descendants du preneur ne doivent pas être contractuellement privés de la faculté de bénéficier des dispositions de l'article L. 411-35 du code rural et de la pêche maritime (maintien du bail au profit des descendants du preneur ayant atteint l'âge de la majorité).

2. Parts de GFA non exploitants

200

Les baux à long terme ou les baux cessibles consentis par le groupement doivent répondre aux deux conditions énumérées au **IV-A-2 § 190**.

En outre :

- les statuts du groupement doivent lui interdire l'exploitation en faire valoir direct ;

- les parts doivent être détenues depuis deux ans au moins, sauf si elles ont été attribuées en rémunération d'apports d'immeubles agricoles lors de la constitution du groupement.

Il est précisé que l'exonération partielle d'impôt de solidarité sur la fortune s'applique, toutes conditions satisfaites par ailleurs, indistinctement aux parts représentatives d'apports en nature constitués par des immeubles ou des droits immobiliers à destination agricole comme aux parts représentatives d'apports en numéraire.

B. Portée de l'exonération

1. Principes

210

L'exonération partielle trouve à s'appliquer lorsque les conditions prévues à l'article 885 Q du CGI ne sont pas remplies, à savoir:

- lorsque le bien rural donné à bail à long terme ou bail cessible est loué à des personnes autres que le conjoint du bailleur, les ascendants ou descendants du bailleurs ou leurs conjoints respectifs, les frères et sœurs du bailleur ou leurs conjoints, ou, dans le cas de parts de GFA, à des personnes autres que le détenteur des parts, son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs conjoints respectifs, leurs frères ou sœurs ;

- ou lorsque le bail à long terme est consenti à l'une de ces personnes mais que celle-ci ne l'utilise pas dans le cadre de sa profession principale.

Ces biens ou parts sont exonérés :

- à concurrence des trois quarts de leur valeur lorsque la valeur totale des biens loués, quel que soit le nombre des baux, ou lorsque la valeur totale des parts n'excède pas 102 717 € (montant applicable en 2014) ;

- et pour moitié au-delà de cette limite.

Le cinquième alinéa de l'article 885 H du CGI prévoit que le montant de cette limite est révisé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à l'euro le plus proche. Comme indiqué ci-dessus, cette limite, qui s'élevait à 101 897 € en 2013, est ainsi portée à 102 717 € en 2014.

Cette limite s'apprécie distinctement pour les biens ruraux donnés à bail et pour les parts de GFA.

Par ailleurs, s'agissant des GFA, seule la fraction représentative de la valeur nette des biens donnés à bail à long terme ou cessible bénéficie de l'exonération partielle.

2. Précisions

220

L'article 885 H du CGI prévoit que les biens ruraux loués par bail à long terme et les parts de GFA qui ne peuvent être qualifiées de biens professionnels peuvent bénéficier d'une exonération partielle d'impôt de solidarité sur la fortune sous certaines conditions et, notamment, lorsque les descendants du preneur ne sont pas contractuellement privés de la faculté de bénéficier des dispositions de l'article L. 411-35 du code rural et de la pêche maritime (cessibilité du bail aux descendants majeurs du preneur).

Il est toutefois admis que le non-respect de cette condition ne fait pas obstacle à l'application de l'exonération partielle lorsque les biens sont loués à une personne morale, toutes les autres conditions étant supposées remplies.

Cela étant, l'administration peut s'estimer fondée, en application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, à refuser le bénéfice de l'exonération partielle d'impôt de solidarité sur la fortune si les circonstances de fait ou de droit permettent d'établir que la conclusion du bail à long terme au profit de la société a été motivée par un souci d'évasion fiscale.

230

Exemple :

Soit un GFA non exploitant constitué entre :

- un père : 2 000 parts ;

- un fils A : 1 000 parts ;

- un fils B : 1 000 parts ;

- un tiers X : 500 parts ;

- un tiers Y : 500 parts.

Le capital est divisé en 5 000 parts. Valeur de la part au 1er janvier 2014 : 1 000 €.

L'actif social est constitué de 500 ha de terres :

- 100 ha sont loués à bail à long terme à B qui les utilise dans l'exercice de sa profession principale ;

- 400 ha sont loués à bail à long terme à X qui les utilise dans l'exercice de sa profession principale.

Le père a apporté, lors de la constitution du groupement, des immeubles agricoles correspondant à 1 500 parts et du numéraire à hauteur de 500 parts.

Les associés A, B et X ont apporté des biens immobiliers agricoles.

Y a apporté du numéraire.

Tous les associés sont imposables à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Père :

- Bien professionnel au prorata des terres louées et exploitées dans le cadre du groupe familial (CGI, art. 885 Q) :

(1 500 000 € x 100) / 500 = 300 000 € exonérés d'impôt de solidarité sur la fortune ;

- il reste : 2 000 000 € - 300 000 € = 1 700 000 € auxquels seront appliquées les dispositions de l' article 885 H du CGI :

- à hauteur de 102 717 € : taxable à concurrence d'un quart, soit 25 679 € (soit une exonération des trois quarts égale à 77 038 €) ;

- le reste (1 597 283 €) : taxable à concurrence de la moitié, soit 798 642€ (soit une exonération de la moitié égale à 798 641 €).

Fils A :

- Bien professionnel au prorata des terres louées et exploitées dans le cadre du groupe familial (CGI, art. 885 Q) :

(1 000 000 € x 100) / 500 = 200 000 € exonérés d'impôt de solidarité sur la fortune ;

- il reste : 800 000 € auxquels seront appliquées les dispositions de l'article 885 H du CGI :

- à hauteur de 102 717 € : taxable à concurrence d'un quart, soit 25 679 € (soit une exonération des trois quarts égale à 77 038 €) ;

- le reste (697 283 €) : taxable à concurrence de la moitié, soit 348 642 € (soit une exonération de la moitié égale à 348 641 €).

Fils B :

Situation identique à celle du fils A.

Tiers X :

- Bien professionnel au prorata des terres qu'il exploite dans le cadre de sa profession principale (CGI, art. 885 Q) :

(500 000 € x 400) / 500 = 400 000 € exonérés d'impôt de solidarité sur la fortune ;

- il reste : 100 000 € auxquels seront appliquées les dispositions de l'article 885 H du CGI soit une exonération des trois-quarts dès lors que la limite de 102 717 € n'est pas dépassée : taxation à l'impôt de solidarité sur la fortune à concurrence d'un quart, soit 100 000 € / 4 = 25 000 €.

Tiers Y :

- Les parts possédées par Y ne peuvent pas être qualifiées de bien professionnel au sens de l'article 885 Q du CGI dans la mesure où elles représentent un apport en numéraire ;

- Elles peuvent en revanche être exonérées au titre des dispositions de l'article 885 H du CGI :

- à hauteur de 102 717 € : taxable à concurrence d'un quart, soit 25 679 € (soit une exonération des trois quarts égale à 77 038 €) ;

- le reste (397 283 €) : taxable à concurrence de la moitié, soit 198 642 € (soit une exonération de la moitié égale à 198 641 €).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 29/03/2024